

Comentario bibliográfico

## **BIBLIOGRAFÍA SOBRE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA**

Francisco José Cañal García\*

### **Sumario**

Introducción

Definición de federalismo fiscal

Objetivos y principios del federalismo fiscal

El poder fiscal de las administraciones territoriales

Derecho comparado. El federalismo cooperativo

La financiación autonómica en España

Tributos propios

Tributos cedidos

Procedimiento jurídico de cesión de tributos

Capacidad normativa de las CA sobre tributos cedidos

La capacidad normativa autonómica y el derecho comunitario

Nuevas cesiones tributarias a las CA

Las transferencias de nivelación

Bibliografía

---

\* Francisco José Cañal García, profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.  
Artículo recibido el 8.11.2005. Fecha de aceptación de la versión final: 27.02.2006.

## Introducción

La bibliografía aparecida sobre la financiación autonómica es muy abundante desde la aprobación de la Constitución española de 1978. Para tener un conocimiento completo de la cuestión, en nuestra opinión basta con hacer referencia a las últimas obras publicadas porque en todas ellas se abordan de forma suficiente los problemas que presenta la financiación autonómica o, como se denomina en la literatura comparada, el federalismo fiscal.

Por otra parte, el contenido de dicha bibliografía ha sido muy cambiante conforme iban introduciéndose modificaciones en los sistemas de financiación. Por ello sólo las obras publicadas desde 2002 contienen la información más actualizada, debido a la importante reforma de la legislación estatal aprobada en diciembre de 2001.

Por estas razones nos limitaremos a exponer y comentar la bibliografía producida en los años más recientes y a referir sólo libros monográficos. Inicialmente, y siguiendo la división académica, hallamos dos aproximaciones distintas a este tema: la perspectiva de la ciencia de la Hacienda pública y la del derecho financiero y tributario. Los trabajos siempre adoptan una u otra orientación, por más que los problemas tratados se entremezclen y sean comunes a todos ellos.

Seguidamente explicamos el elenco de estos problemas, que son los principales de la financiación autonómica y en torno a los cuales organizamos nuestro trabajo. En primer lugar la definición de federalismo fiscal, sus objetivos y los principios que debe cumplir. A continuación, los requisitos necesarios para que se pueda identificar y reconocer la existencia de un verdadero poder fiscal o tributario. Cabe referirse después a la situación en los distintos países que se han enfrentado a estos temas y las soluciones en el derecho comparado, que hoy en día avanza hacia un federalismo fiscal cooperativo.

Entrando en el ámbito español, debemos estudiar el poder fiscal de las comunidades autónomas, su historia y su actual desarrollo, la estructura de sus ingresos y gastos y la realización de la corresponsabilidad fiscal. Dentro del conjunto de ingresos tienen especial relevancia los tributarios, en concreto los tributos propios y, muy en particular, los tributos cedidos. De estos se estudiará especialmente su ámbito y procedimiento de cesión, con particular referencia a la capacidad normativa autonómica, así como las nuevas posibilidades de cesión, la relación de la normativa autonómica con la normativa comunitaria y las cuestiones relativas a la gestión de los tributos cedidos.

Por último, los sistemas del federalismo fiscal cuentan con un importante mecanismo para compensar las insuficiencias que puedan ofrecer: las transferencias de nivelación, con las que se cierra nuestro trabajo.

## Definición de federalismo fiscal

Constituye la perspectiva más teórica y abstracta. La cuestión del federalismo fiscal trata de resolver los problemas de las relaciones financieras y la financiación de los diferentes gobiernos que coinciden en un mismo territorio: gobiernos central y subcentrales.

Inicialmente pueden formularse definiciones desde una perspectiva económica o jurídica. Se constata que un elemento esencial para que exista un federalismo real es la existencia de una capacidad política para tomar decisiones autónomas por parte de los gobiernos cuyo poder se circunscribe a un territorio determinado y tiene en cuenta la estructura constitucional de división territorial del poder. El federalismo fiscal, a partir de ahí, se ocupa de las competencias asignadas a cada nivel de gobierno, en particular sobre los ingresos y gastos públicos. Podemos encontrar en la bibliografía<sup>1</sup> una exposición de las varias opciones que ofrece el federalismo: las relaciones más o menos estrechas que mantengan los diferentes niveles de gobierno (corte vertical) o entre sus similares (corte horizontal) así como de la forma de solución de controversias entre ellos, a través de

---

<sup>1</sup> Giménez Montero, A., *Federalismo fiscal. Teoría y práctica*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002. Constituye un amplio manual del federalismo fiscal desde la perspectiva de la Hacienda pública.

mecanismos de negociación o de litigio. Asimismo el análisis de cómo se afrontan los nuevos problemas, la evolución de los sistemas de financiación ante los cambios históricos, políticos, sociales y económicos.

## Objetivos y principios del federalismo fiscal

Objetivo del federalismo es describir el funcionamiento real de una federación e intentar proponer la distribución óptima, económicamente hablando, de las competencias y responsabilidades jurídicamente atribuidas (o jurídicamente atribuibles), si bien nunca proporciona ni recetas infalibles ni criterios inamovibles para distribuir con precisión las competencias entre los diferentes niveles de gobierno.

Dentro de las competencias atribuidas se examinará cómo se realiza en concreto la asignación de tributos a los gobiernos regionales y cuáles son los fundamentos teóricos de la asignación impositiva, según las principales aportaciones de la doctrina, teniendo en cuenta los principios de descentralización de la imposición (suficiencia, autonomía, corresponsabilidad fiscal, no rivalidad) que deben respetarse en la concreta atribución de las distintas figuras.

En opinión de Castells, Sorribas y Vilalta,<sup>2</sup> el objetivo de una hacienda descentralizada es la compatibilidad entre los principios de autonomía e igualdad, y en concreto que las diferentes unidades de gobierno de un mismo nivel puedan alcanzar un estadio similar de prestación de servicios, solicitando un esfuerzo fiscal semejante a sus ciudadanos.

Un instrumento importante para alcanzar tal objetivo son los mecanismos de nivelación en forma de subvenciones, que podrán ser horizontales o verticales. Para su aplicación deberán tenerse en cuenta, en primer lugar, los fundamentos teóricos que justifican la existencia de mecanismos niveladores en haciendas descentralizadas, así como su formulación. El diseño de la fórmula de subvenciones debe efectuarse a través del uso de dos variables: el indicador de necesidades de gasto y el de capacidad fiscal. A su vez las necesidades de gasto tienen que cuantificarse según la población de derecho, el índice de las necesidades ponderadas de acuerdo con su importancia relativa. La capacidad fiscal se determina según la territorialización de la base imponible de cada uno de los diferentes tributos y la ponderación de cada tributo en el conjunto del sistema tributario. Finalmente, el nivel de las subvenciones se determinará por el grado de nivelación total o parcial que se pretenda.

La asignación impositiva a los distintos niveles de gobierno debe cumplir otros principios de la descentralización de la imposición (suficiencia, autonomía, corresponsabilidad fiscal, no rivalidad). Los respectivos fundamentos teóricos y el análisis detallado de la atribución de las diversas figuras también ha sido estudiado por la doctrina.<sup>3</sup> En nuestro ordenamiento tributario reviste especial importancia la conexión con los principios de la Hacienda autonómica en el campo de los tributos cedidos y el estudio de cómo se ha utilizado en cada una de las fases de su evolución.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Castells, A. (dir.), Sorribas, P. y Vilalta, M. *Les subvenciones d'anivellament en el finançament de les comunitats autònomes*. Institut d'Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya, 2004.

<sup>3</sup> Álvarez García, S.; Aparicio Pérez, A.; González González, A. I., *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*. Instituto de Estudios Fiscales, col. Documentos, nº 20/2004. Cfr. también Ruiz Almendral, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004. El análisis que realiza de los principios de la financiación autonómica – autonomía, suficiencia, corresponsabilidad fiscal– y el exhaustivo estudio de la doctrina comparada la convierten en una de las monografías más completas en la materia.

<sup>4</sup> Ramos Prieto, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 2001. Los restantes libros mencionados en esta sección han sido editados recientemente, es decir, con posterioridad a las normas publicadas en el año 2001 y ya se refieren a esta sustancial modificación del sistema de financiación. Éste ha sido escrito en su mayor parte antes de dicha reforma, aunque incluye un anexo en el que se exponen las líneas generales de la misma. No obstante, lo reseñamos porque puede considerarse el estudio más amplio, exhaustivo y completo sobre los tributos cedidos, que son, a su vez, el recurso actualmente más relevante a disposición de las CA. Además del anexo sobre la reforma de 2001, el libro finaliza con un elenco bibliográfico particularmente exhaustivo.

## El poder fiscal de las administraciones territoriales

Otro punto de interés es la identificación y cuantificación del poder fiscal, para medir el poder relativo de cada nivel de gobierno. Sirve para confeccionar índices de descentralización y autonomía que permitan la realización de comparaciones históricas, internas o internacionales. Para ello se examinan los gastos y los ingresos. Se distingue entre gastos propios y derivados. Los primeros pueden ser estrictos, generados por las competencias de gestión exclusiva, y amplios, que incluyen los originados por las competencias de gestión compartida. Los derivados son las transferencias a otros niveles de gobierno. A su vez, los ingresos pueden seguir la misma clasificación.

Es frecuente que la bibliografía actual haga referencia a las ideas de Musgrave y Oates. Musgrave clasifica los gastos públicos en estabilizadores, redistributivos y asignativos y halla poderosos argumentos a favor de la centralización de las ramas de estabilización y distribución, mientras aparecen fuertes razones para descentralizar la rama de asignación, y en especial la provisión de bienes y servicios públicos. Por su parte, Oates explica que las políticas anticíclicas y redistributivas pueden realizarse con mayor éxito por el gobierno central, mientras resulta más eficiente la provisión descentralizada de gran parte de los bienes públicos.

En cuanto a los ingresos públicos, manifiesta Musgrave que la distribución del poder tributario debe ser necesariamente posterior al reparto de competencias en materia de gasto, ya que es lógico que la atribución de las potestades tributarias sea proporcionada a la capacidad competencial que, en materia de gasto, tenga asignada cada nivel de gobierno, aunque existen otras consideraciones que matizan este principio: por ejemplo, la existencia de fines extrafiscales del tributo o las cuestiones de gestión impositiva. Musgrave plantea los siguientes principios sobre el ingreso público:

1. Los gobiernos regionales, y en especial los locales, deberían gravar las bases tributarias que tengan una reducida movilidad interterritorial.
2. Los impuestos personales con tipos progresivos deberían ser utilizados por los gobiernos capaces de implantar con mayor eficiencia un impuesto de base global.
3. La imposición progresiva, que está ideada para asegurar objetivos redistributivos, debería ser, primordialmente, del gobierno central.
4. Los impuestos utilizables para fines de política estabilizadora deberían ser centrales, mientras que los impuestos de los niveles subcentrales tendrían que ser estables frente a los ciclos.
5. Las bases impositivas que se hallan muy desigualmente distribuidas entre los territorios deberían ser sólo utilizadas por el gobierno central.
6. Los tributos basados en el principio del beneficio, así como las tasas y precios públicos, son apropiados para cualquier nivel de gobierno.

Sin embargo, esta formulación de principios ha recibido la siguiente crítica: la separación de fuentes tributarias que apuntan estos criterios no parece ser el camino adecuado para un federalismo fiscal moderno, debido a la centralización que supone.

En lo relativo a la cuantificación del poder tributario se presentan problemas específicos. Por un lado, la identificación de los ámbitos de poder: si llega a la legislación básica, al poder de establecer o alterar elementos tributarios (tipos y deducciones), a la capacidad de gestionar el tributo, a la potestad de su inspección. Poderes que pueden ser exclusivos o compartidos. Por otro lado, pueden establecerse los índices de descentralización, que miden el porcentaje de poder que poseen los gobiernos subcentrales y el que retiene el gobierno central. También es posible observar el índice de descentralización de gastos. Todos ellos deben completarse con otra información, ya que por sí mismos no expresan la calidad de las competencias ejercidas ni las diferencias de estructuras administrativas o territoriales.

Derivados de los anteriores pueden obtenerse los índices de autonomía o dependencia financiera y los índices de suficiencia o insuficiencia financiera. La expresión conjunta de ambos puede formular el índice de autosuficiencia. Si ésta se cumple en su totalidad es posible hablar de situación de equilibrio financiero vertical y horizontal.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Al respecto, *cfr.* Giménez Montero, A., *Federalismo fiscal, op. cit.*

Por otra parte, hecha la identificación entre autonomía y poder fiscal, cuando los gobiernos regionales poseen este poder los ciudadanos y votantes deben disponer de información precisa sobre las diferencias de presión fiscal que se producen entre los diferentes territorios. Así puede compararse la actuación relativa de los gobernantes y se facilita el control de los mismos. En conclusión, la posibilidad de comparar la actuación de los gobernantes en las vertientes de ingreso y gasto constituye una ventaja formulada por el federalismo fiscal para justificar la descentralización.<sup>6</sup>

Por último, la valoración del sistema de cada nivel de gobierno exige ver: su capacidad para gestionar y administrar los impuestos; los costes de cumplimiento (presión fiscal indirecta); el grado de información que proporciona el sistema fiscal; la coordinación de las distintas fuentes tributarias; si existen trabas a la libertad de circulación o residencia; el grado de cumplimiento voluntario, la evasión fiscal y la persecución del fraude; la solidaridad entre regiones y si el sistema genera armonías o tensiones entre las regiones.

La Constitución española establece el concepto de poder tributario, tanto el del Estado como el de las CA y entes locales. Estos preceptos constitucionales han sido interpretados y delimitados por la jurisprudencia constitucional, que ha producido abundantes pronunciamientos.<sup>7</sup>

### **Derecho comparado. El federalismo cooperativo**

En los estudios sobre federalismo fiscal se revisan ordinariamente las experiencias federales en la práctica, ya que existe un amplio abanico en el derecho comparado. Como paradigma y núcleo original del federalismo se estudian detalladamente los casos de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos y Suiza.<sup>8</sup>

La conclusión de este análisis es que hoy se propugna un federalismo fiscal cooperativo, en el que se combinan, por una parte, la separación y asignación exclusiva de fuentes tributarias, junto a mecanismos de concurrencia, participación, corresponsabilidad fiscal, distribución de la recaudación y una buena coordinación y cooperación de la gestión tributaria entre los distintos niveles de gobierno. Morton Grodzins (1960) ya apuntó que los países federales no deben ser vistos como una estructura gubernamental con tres niveles, cada uno de ellos con límites perfectamente definidos, que pueden estudiarse de forma casi independiente sino como un único sector público, compuesto por múltiples centros de decisión y cuyos campos de actuación se cruzan con distintas intensidades en todas las direcciones. En la actualidad, y multiplicadas en el Estado del bienestar las competencias compartidas tanto de ingreso como de gasto, es regla general la existencia de órganos mixtos de decisión y una mayor complejidad en las relaciones fiscales intergubernamentales.

En esta línea se hallan los principios de Dieter Biehl, que se refieren a la asignación óptima de competencias (cada competencia debe asignarse al nivel de gobierno que sea capaz de proporcionar el servicio o bien públicos al coste más bajo) y una delimitación óptima de competencias (exclusivas y compartidas). Asimismo, es preciso atender otros principios: la subsidiariedad, la representación óptima de contribuyentes y beneficiarios (en los ingresos y gastos públicos respectivamente) y el reparto equitativo de la carga.

### **La financiación autonómica en España**

La historia reciente muestra los importantes y sucesivos cambios operados en la financiación autonómica. Como cuestión únicamente terminológica, Ruiz Almendral defiende la distinción entre sistema de financiación, diseñado en la Constitución, y modelos de financiación, como cada una de sus sucesivas plasmaciones en acuerdos y textos legislativos. La doctrina en general y la jurisprudencia constitucional indican que la autonomía financiera garantiza que la autonomía política sea real y efectiva. Para que se cumpla es necesario que exista la posibilidad material de que las CA ejerzan el poder tributario, lo que exige que haya una redistribución de las materias imponibles en favor de las CA.

<sup>6</sup> Durán, J. M.; Esteller, A., *El ejercicio de la capacidad normativa de las CA en los tributos cedidos: una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF*. Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, nº 20/2004.

<sup>7</sup> Cfr. Álvarez García, S. *et alii*, *op. cit.*

<sup>8</sup> Cfr. Giménez Montero, *op. cit.* Castells *et alii*, *op. cit.*

La periodicidad del cambio de los modelos de financiación, que han tenido una duración quinquenal, obedece a un criterio político, pues no existe norma jurídica que lo ordene. La LOFCA sólo prevé la revisión quinquenal del porcentaje de participación en los ingresos del Estado y en las asignaciones de nivelación de servicios y del Fondo de Compensación Interterritorial. Sin perjuicio de las revisiones periódicas de algunos de sus componentes, la doctrina propugna la mayor perdurabilidad y estabilidad del nuevo sistema.

Los trabajos que sirvieron de base para la elaboración del Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, realizado por la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicable a partir de 2002, constituida por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, se recogen en el libro *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*.<sup>9</sup> En el mismo se analizan los acuerdos de los sucesivos modelos de financiación.

Prácticamente todos los autores citados analizan la trayectoria histórica de la financiación autonómica desde el año 1978 hasta 2001, teniendo muy en cuenta los pronunciamientos que sobre la materia ha dictado el Tribunal Constitucional. Alonso<sup>10</sup> divide todo el período en tres etapas: la del coste efectivo (1978-1986), la etapa de la autonomía del gasto (1987-1991) y la etapa de la corresponsabilidad fiscal a partir del año 1992, dentro de la cual se acentúa la autonomía en el ingreso desde 1996. No obstante, la interpretación, realizada en las dos primeras fases, de la autonomía en sentido de suficiencia ha acrecentado la dependencia financiera de las CA. Un intento de superar esa situación ha sido la introducción de la corresponsabilidad fiscal, con facultades normativas autonómicas sobre los tributos cedidos, en línea con el federalismo cooperativo, si bien el conjunto del sistema sigue favoreciendo la situación de dependencia. En 1996 se produce una importante inflexión, con la potenciación de la autonomía en los ingresos, al dejar de ser las transferencias los ingresos más cuantiosos de las CA para serlo los tributarios.

Por lo que respecta al sistema vigente, podemos hallar análisis desde la perspectiva estrictamente jurídica, en el marco que regula la financiación de las CA. Hay que comenzar con la caracterización de las CA, aludiendo al sistema foral y al de régimen común, y de los entes locales, su distribución de competencias y funciones y las relaciones intergubernamentales.

Normalmente, el examen completo del sistema de financiación autonómica abarca el de sus distintos componentes, tales como el tratamiento del hecho autonómico en la Constitución, las bases jurídicas de la autonomía y los principios constitucionales (solidaridad, coordinación, igualdad) y el estudio de cada una de las figuras de la financiación autonómica, esto es, los diversos recursos contemplados en la Constitución y en la LOFCA:<sup>11</sup> los tributos propios, cedidos y transferencias, en el caso de las CA, y los diferentes tributos, participaciones y subvenciones.

El contexto del que parte el sistema vigente es el de la introducción del concepto de corresponsabilidad fiscal para acompañar los ingresos y gastos autonómicos, limitando el uso de las transferencias del Estado y el recurso al endeudamiento; en definitiva, para que las CA asuman su papel político y jurídico. Junto a ello, las aspiraciones de conseguir un modelo de financiación más perdurable que los anteriores. En el terreno comunitario, el proceso de convergencia hacia la Unión Económica y Monetaria, en particular con el principio de estabilidad presupuestaria<sup>12</sup>. La corresponsabilidad fiscal, si bien no aparece así expresada en la Constitución, es ingrediente necesario del principio de autonomía financiera. Para poner en práctica esta corresponsabilidad fiscal se estudian los distintos instrumentos de que dispone el legislador (impuestos propios, recargos) aunque éste se decanta finalmente por la preferencia de los tributos cedidos.

Para un estudio completo es necesaria una aproximación cuantitativa al gasto autonómico y local (*cfr.* Giménez Montero). Teniendo presentes todos estos elementos, como valoración del sistema vigente cabe señalar la primacía de los ingresos tributarios generados en cada territorio autonómico, la vía de las transferencias como

<sup>9</sup> Lasarte, J. (dir.); Adame Martínez, F.; Lasarte Álvarez, J.; Martín Fernández, J.; Martín Queralt, J.; Ramos Prieto, J.; Sánchez Pedroche, A., *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

<sup>10</sup> Alonso González, L. M., *La hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic*. Institut d'Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya, 2003.

<sup>11</sup> *Cfr.* Alonso, *La hisenda de Catalunya ...*, que examina la financiación de Cataluña pero además también el régimen común del resto de España. *Cfr.* asimismo Álvarez García *et alii* y Lasarte *et alii*.

<sup>12</sup> Mora Lorente, M. D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Universidad de Valencia, 2004.

mecanismo de nivelación y suficiencia y la potenciación de la autonomía por el incremento de las facultades normativas en los tributos cedidos.

Por lo que respecta a Cataluña, es muy útil la consulta de la obra de Alonso,<sup>13</sup> que toma como punto de partida los antecedentes históricos de la época republicana y, al llegar a la actualidad, efectúa un completo recorrido sobre la actividad financiera desarrollada por la Generalitat de Cataluña en la realización de ingresos y gastos. Examina los sistemas de fuentes de las competencias financieras autonómicas y su articulación dentro del sistema global de los ordenamientos jurídicos estatal y autonómico, con atención a las normas generales: leyes estatales, Estatuto de autonomía, leyes de la Generalidad. En este sentido el capítulo de ingresos examina los patrimoniales, los procedentes de la deuda pública y los de carácter tributario, realizando una detallada exposición de su normativa, tanto de los tributos cedidos como de los propios de Cataluña. En el apartado de gastos se explican los fundamentos del derecho presupuestario de la Generalidad, con la exposición de los principios aplicables, tanto los constitucionales como los que figuran en la LOFCA, en el Estatuto de autonomía y en la Ley de finanzas públicas. Se hace referencia a la actividad de control de la actividad de gasto, a través de la intervención general de la Administración de la Generalitat, de la Sindicatura de Cuentas y del control político. Por último, se analizan también las relaciones de tutela financiera sobre los entes locales.

### Tributos propios

Una parte importante de la financiación autonómica está constituida por los tributos propios. Su importancia estriba, más que en su capacidad recaudatoria, por constituir la expresión más relevante de su propio poder tributario. Se estudia desde su armazón teórica hasta su enumeración en las distintas etapas y una análisis valorativo.<sup>14</sup> Es opinión común en la doctrina que la actual financiación autonómica descansa sobre los tributos propios y cedidos y parecería que de ellos podrían obtener recursos suficientes. Pero las CA al parecer se muestran reticentes a aumentar sus ingresos por estas vías y además se observa un giro en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que puede resultar limitativo para la imposición propia autonómica.

Por otra parte, la doctrina observa que las CA han declarado que el fin de buena parte de la imposición propia es la protección medioambiental, aunque la realidad demuestra que la finalidad real es recaudatoria. Además, se apunta que existen posibles problemas de inconstitucionalidad en algunos tributos autonómicos vigentes, de lesión del principio de capacidad económica, de invasión de la materia imponible local y los derivados de la existencia de una doble imposición económica. Al respecto, Alonso considera que hay impuestos que infringen el artículo 6 LOFCA, como el impuesto sobre suelo sin edificar, de la Comunidad de Extremadura, por incidir sobre la materia gravada por el IBI, y que los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, Navarra y Asturias invaden la materia imponible del IAE. El impuesto balear sobre elementos y actividades que inciden en el medio ambiente fue declarado inconstitucional por la Sentencia del TC 289/2000 e idéntica declaración podría producirse en el similar impuesto establecido por la Junta de Castilla-La Mancha. El Tribunal Constitucional también declaró inconstitucional en la Sentencia 49/1995 el impuesto balear sobre las loterías por menoscabar la materia imponible gravada por el Estado, lo cual está prohibido en el propio artículo de la LOFCA<sup>15</sup>.

Todo ello hace deseable que las CA utilicen sus capacidades normativas en aquellos ámbitos en que claramente disponen de competencia antes que realizar un ejercicio poco ortodoxo de las mismas.

### Tributos cedidos

Los tributos cedidos por el Estado son tributos establecidos por él mismo, cuya recaudación se cede total o parcialmente a las CA. La LOFCA detalla el ámbito material de la cesión: los tributos cesibles y su plasmación en las normas de cesión.

<sup>13</sup> *La hacienda de Cataluña...*, op. cit.

<sup>14</sup> Álvarez García et alii.

<sup>15</sup> Alonso González, L. M., *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2005.

La doctrina estudia abundantemente el concepto de tributo cedido en sus diferentes facetas: como figura tributaria, su titularidad estatal, su vinculación con las CA, su inclusión en los estatutos de autonomía y en la LOFCA y su diferenciación con los restantes recursos financieros de las CA. Finalmente, y de manera importante, los ámbitos de posible cesión: recaudación (total o parcial), gestión y regulación.<sup>16</sup>

Por una parte, se considera que los tributos cedidos son una forma de participación en los tributos del Estado, tal y como se desprende de la literalidad de la Constitución, que permite configurar un sistema de financiación mixto, intermedio entre los tradicionales sistemas de unión y de separación de fuentes impositivas.<sup>17</sup> Ramos distingue entre la cesión del tributo y la cesión de la recaudación; en sintonía con la doctrina del Tribunal Constitucional, y puesto que se mantiene la titularidad de dichos tributos por parte del Estado, concluye el autor que el objeto de la cesión es el rendimiento en sí, no el propio tributo; en consecuencia considera que la propia denominación de «tributo cedido» puede inducir a confusión. Asimismo considera que la cesión de la recaudación es elemento específico de la cesión tributaria, sin que lo sean la delegación de gestión ni de capacidad normativa. Por otra parte, hay autores que califican estos tributos como compartidos, observando su evolución histórica y la situación en la que se encuentran actualmente.<sup>18</sup>

Como información relevante podemos hallar diferentes cuadros sobre esta figura impositiva y con amplia y completa referencia de las normas aprobadas para estos tributos por las CA para los ejercicios 2003 y 2004,<sup>19</sup> así como el examen de cada uno de los tributos, la delimitación de la cesión y los problemas concretos que plantea en cada caso.<sup>20</sup>

En la bibliografía se estudian habitualmente las virtualidades de los tributos cedidos como vía de descentralización fiscal y se comparan con las posibilidades que ofrecen los tributos propios, los recargos y otras participaciones en tributos del Estado. Como sistema mixto, tal y como se indicó anteriormente, presenta las ventajas de los sistemas de unión de fuentes impositivas, tales como asegurar una cierta coordinación y armonización fiscal e igualdad de los ciudadanos, pero evita el desincentivo para la recaudación que supondría la divergencia entre la Administración que gestiona el tributo y la que ingresa la recaudación. Además presenta las ventajas de los sistemas de separación de fuentes, permitiendo la autonomía financiera de las CA y la transparencia hacia los ciudadanos, por posibilitar que la Administración que gasta es la que recauda.<sup>21</sup>

Una vez que existen tributos estatales cedidos, puede considerarse que, pese a persistir la titularidad estatal, dichos tributos entran dentro del ámbito, si no de la competencia, sí del interés de las CA. En consecuencia, por un lado se mantiene la aplicación a los tributos cedidos de las normas generales del derecho tributario. Por otro lado, el Estado puede introducir cambios en la regulación de los tributos cedidos, y a través de este medio existe la posibilidad de que normas estatales afecten a la recaudación de las CA. Todo ello hace que sean necesarios mecanismos de participación de las CA en la elaboración de dichas normas, a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera y del Senado, y además prever formas de compensación financiera por el Estado a las CA.

## Procedimiento jurídico de cesión de tributos

Otro tema que merece una reflexión doctrinal es el procedimiento legal para la cesión de tributos, esto es, la articulación jurídica de la cesión de impuestos. Se parte de la inexistencia en nuestra Constitución de un reparto de materias impositivas o de competencias financieras entre el gobierno central y los gobiernos subcentrales, como aparece en ocasiones en el derecho comparado. En concreto, ni siquiera se encuentra en la Constitución una enumeración de los tributos cedidos. Resulta así la necesidad de que ésta figure en los estatutos de autonomía, aunque sin el carácter de ley orgánica para estos preceptos, evitando de este modo la rigidez de la reforma estatutaria para las reformas de cesión tributaria. Además, con pretensión homogeneizadora se aprueba una ley general de cesión de tributos y con posterioridad una ley específica para la cesión a cada comunidad autónoma, que tienen el papel jurídico de exteriorizar la aceptación por las CA de la cesión.

<sup>16</sup> Cfr. Ruiz Almendral, *op. cit.*

<sup>17</sup> Ramos Prieto, *op. cit.*

<sup>18</sup> Álvarez García *et alii*, *op. cit.*

<sup>19</sup> Álvarez García *et alii*, *op. cit.*

<sup>20</sup> Ramos Prieto, *op. cit.*

<sup>21</sup> Cfr. especialmente Ramos Prieto, *op. cit.*



Cada uno de los elementos necesarios de este amplio conjunto normativo para hacer viable la cesión desempeña un papel diferente:

- Por una parte, los estatutos de autonomía, como normas que atribuyen a las CA el poder tributario.
- Por otra parte, la LOFCA, norma que delimita el ejercicio de las competencias financieras atribuidas.
- Las leyes generales de cesión de tributos, que establecen los mecanismos de control del Estado sobre los tributos cedidos.
- Las leyes específicas para cada comunidad de cesión de tributos, que contienen la necesaria aceptación de esta cesión tributaria.

En concreto, Ruiz Almendral considera inconstitucional el mecanismo de control establecido en las leyes de cesión de tributos, pues se realiza por parte de la Comisión General de las CA del Senado y sobre proyectos de ley, mientras que la Constitución exige que verse sobre normas legislativas y sea realizado por las Cortes Generales.<sup>22</sup>

Otra cuestión que se presenta dentro de este mecanismo legislativo es la naturaleza de las leyes generales de cesión de tributos. Para Ruiz Almendral pueden encuadrarse en la categoría de las leyes marco, previstas en el art. 150.1 de la Constitución para la delegación a las CA de facultades normativas en materias de competencia estatal. No obstante, Ramos opina que se trata de una delegación o transferencia de competencias estatales, por vía extraestatutaria, prevista en el art. 150.2 de la Constitución, encuadrando las leyes generales de cesión de tributos en las leyes marco previstas en este art. 150.2.

Por su parte, la cesión de las competencias de gestión de los tributos cedidos a favor de las CA se lleva a cabo a través de la técnica de la delegación. Ésta se realiza en virtud del art. 156.2 de la Constitución, manteniendo unas peculiares formas de coordinación y dirección por el Estado. El régimen de contestación de consultas y de competencia de los tribunales económico-administrativos se exponen como manifestación concreta de las relaciones entre ambas administraciones.

Por otra parte, no es posible desconocer que la adopción de un modelo de financiación viene precedido por un proceso de negociación entre el Estado y las CA. Con este modo de proceder pueden plantearse dos posibles problemas: si es posible que convivan diferentes modelos de financiación y el rechazo o la imposición de modelos a las CA. Para ello se examina cuál es la naturaleza de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) y se concluye su carácter deliberativo y consultivo, sin que pueda limitar las facultades del legislativo sobre la financiación autonómica. Al carecer de cualquier carácter normativo y decisorio, tampoco lo son las posturas que en su sede adopten las CA, por lo que no se reconoce la facultad de las CA de decidir sobre su propio sistema de financiación. Aunque existan formas participativas en la concreción del sistema de financiación no cabe afirmar que éste tenga, por sustentarse sobre los acuerdos del CPFF, carácter pactado.<sup>23</sup> Este podría reconocerse, de modo particular, en los tributos cedidos, en los que se produce una combinación de normas jurídicas y de pactos. En primer lugar, para operar la cesión de un tributo éste debe estar reconocido como cedible en la LOFCA. Después, para cada tributo sí es necesario un acuerdo entre el Estado y la Comunidad Autónoma, pues la cesión concreta se efectúa a través del mecanismo de la delegación administrativa intersubjetiva, en la cual no cabe la imposición de un sujeto sobre otro e implica la aceptación de ambos. Conclusión esta que se extrae asimismo de la doctrina producida por el Tribunal Constitucional.

### **Capacidad normativa de las CA sobre tributos cedidos**

La inflexión producida en 1996, con la profundización en la corresponsabilidad fiscal, se produce sobre todo por la asunción de competencias normativas de las CA sobre tributos cedidos. De la concepción inicial de los tributos cedidos como de competencia exclusiva del Estado, ligados a su potestad originaria y competencia exclusiva sobre la Hacienda general, se pasa a la asunción de competencias normativas sobre los mismos por las CA.

<sup>22</sup> Ruiz Almendral, *op. cit.*

<sup>23</sup> *Cfr. Lasarte et alii, op. cit.*

Los autores repasan cómo se articulan las potestades normativas de las CA.<sup>24</sup> En primer lugar existe un marco jurídico establecido en la LOFCA para todos los tributos cedidos; en segundo lugar aparece un marco jurídico específico para cada impuesto y, por último, el ejercicio de la potestad normativa de las respectivas CA sobre cada impuesto. Pero el marco general no resulta útil como instrumento o parámetro de control, porque se introducen expresiones que se consideran demasiado imprecisas. Así, la prohibición de medidas discriminatorias, el enunciado del principio de solidaridad y la obligación de mantener una presión fiscal efectiva equivalente a la del resto del territorio, son límites establecidos en las CA sin operatividad.<sup>25</sup> Además, persisten dudas sobre el régimen resultante: si puede establecerse en el IRPF una tarifa autonómica conjunta para la unidad familiar, la aplicación de deducciones estatales sobre el tramo autonómico, respecto a expresiones ambiguas como «progresividad similar» o «deducciones de condiciones análogas» y el carácter cedido de algunos tributos, como el del juego, que está enteramente en manos de las CA. Sobre estos puntos Lasarte *et alii* realizan propuestas, así como sobre la reducción de la normativa estatal supletoria y la supresión de las restricciones al reconocimiento de los cambios de residencia. Ruiz Almendral considera demasiado amplio el marco establecido para cada impuesto, que puede dar lugar a la pérdida de control de dichos impuestos por el Estado, a efectos extraterritoriales, a la alteración de su naturaleza, a competencia fiscal negativa y a descoordinación con la Hacienda estatal. Así pues, su valoración global sobre la cesión de tributos es negativa, puesto que no se ha logrado un sustancial aumento de la autonomía financiera ni la consecución de la corresponsabilidad fiscal.

En todo caso, Mora sostiene que el requisito necesario que debería cumplir un tributo para ser considerado cedido es la cesión de competencia normativa a la Comunidad Autónoma, pues no considera esencial a la cesión la delegación de competencias normativas y la cesión territorializada de recaudación no constituiría cesión tributaria sino más bien una transferencia de recursos. Por otro lado, considera que la cesión de competencias normativas asumidas por las CA no se produce mediante la técnica de la delegación del Estado, sino por la habilitación directa de la Constitución y de los estatutos de autonomía.

Se presenta el problema de la supletoriedad de las leyes de cesión de tributos que contienen preceptos que se aplican en caso de que las CA no ejerzan su capacidad normativa sobre los elementos en los que la tienen otorgada. Criticando la aplicación de la normativa estatal subsidiaria, Lasarte se pronuncia a favor de la reducción de la normativa estatal supletoria. Por su parte, Ruiz Almendral señala que la supletoriedad de las normas estatales en los tributos cedidos es diferente de la supletoriedad prevista en el art. 149.3 de la Constitución, puesto que éste se refiere sólo a las materias que no sean de competencia exclusiva de las CA, mientras que la supletoriedad en materia de cesión de tributos está afirmada en la propia ley de cesión y cumple en ocasiones la función de límite de las competencias autonómicas. La consecuencia es que, con esta técnica legislativa seguida no se aplica la doctrina del Tribunal Constitucional en la interpretación del art. 149.3. El alto Tribunal establece que, para estos supuestos, el Estado no puede dictar normas con la exclusiva vocación de ser supletorias, pues la supletoriedad es una técnica para subsanar interpretativamente las lagunas del ordenamiento, sin que existan para ello normas específicas. Sólo de este modo se podría afirmar en todo caso la validez de las normas estatales supletorias en materia de tributos cedidos.

Por último, la doctrina lleva a cabo un detallado recorrido acerca de las normas autonómicas sobre tributos cedidos. Ramos realiza un balance del ejercicio de las competencias autonómicas, principalmente en el quinquenio 1997-2001. Una primera constatación es que el uso de las respectivas capacidades normativas ha sido muy distinto entre las CA, lo cual dificulta la comparación directa entre la presión fiscal efectiva de unas y otras. Para hacerlo posible, Durán y Esteller proponen la medición de los tipos de gravamen efectivos utilizando el *taxing wages* propuesto por la OCDE, que en la obra se aplica al año 2003, aunque también se analiza la evolución de los tributos cedidos entre 1997 y 2003. Estos autores observan una tendencia a introducir rebajas fiscales en los impuestos más perceptibles (IRPF e ISD) mientras se aumenta la presión fiscal en los impuestos indirectos menos perceptibles (ITPAJD). Ninguna comunidad ha variado la tarifa general del impuesto, aunque sí se han introducido deducciones en la cuota con variada casuística, tanto por su objeto como por su configuración, lo cual da lugar a importantes diferencias en los tipos medios efectivos del impuesto, dependiendo de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes.

Se apuntan dos hipótesis, que los autores invitan a que se verifiquen en el futuro. Una, el mimetismo entre CA, sobre todo del mismo color político, que puede deberse a la necesidad de los gobernantes de copiar las

<sup>24</sup> Cfr. las obras citadas de Ramos, Ruiz Almendral, Lasarte *et alii* y Mora Lorente.

<sup>25</sup> Cfr. Lasarte *et alii*, Ruiz Almendral, *op. cit.*

políticas fiscales para no perder apoyo electoral. Otra, el aumento de la presión fiscal indirecta, en especial el ITPAJD, que puede deberse a la menor movilidad geográfica de las bases imponibles. Otras consecuencias del uso de las respectivas capacidades normativas que deberán observarse en el futuro son la relación entre descentralización y tamaño del sector público y su impacto en la redistribución personal. Finalmente, valoran positivamente los autores la casuística en el diseño de deducciones autonómicas por poder considerarse un laboratorio de ideas que permitan la innovación, por lo que será interesante estudiar la efectividad de los cambios fiscales en la consecución de los objetivos propuestos (por ejemplo, natalidad y acceso a la vivienda).

Por su parte, Mora repasa cada uno de los impuestos cedidos y su normativa detallada. En la valoración global de la misma señala como positivo que algunas normas autonómicas hagan referencia a cuestiones específicas de la Comunidad Autónoma (por ejemplo, en relación con su patrimonio artístico) y negativamente que otras normas no tengan conexión con las competencias autonómicas o redunden en aspectos ya contemplados en la legislación estatal (mínimo vital o circunstancias familiares).

## **La capacidad normativa autonómica y el derecho comunitario**

Sobre los tributos cedidos la doctrina estudia habitualmente la posibilidad de optar por los mismos como medio para desarrollar la autonomía financiera de las CA, el concepto de tributo cedido y el desarrollo normativo de los tributos estatales cedidos. Pero junto a estos temas, que son los más comunes y ya clásicos en el estudio de los tributos cedidos, se abordan también los problemas que presentan en su confrontación con la normativa comunitaria, en particular la que se refiere a las ayudas de Estado y al principio de subsidiariedad.

Mora Lorente trata de la posible incompatibilidad de los beneficios fiscales autonómicos, en concreto a favor de la actividad empresarial, con las normas comunitarias de protección de la competencia, específicamente con la prohibición establecida por la Unión Europea de beneficios selectivos, denominadas ayudas de Estado. Se afirma que la Unión Europea ha hecho un uso de esta prohibición muy limitativo de la autonomía de los gobiernos subcentrales, atendiendo a las razones de la competencia empresarial y desconociendo las de la organización territorial y autonomía política. En ese sentido también Ramos se muestra favorable a una mayor flexibilidad por parte de las instituciones comunitarias en sus normas, a fin de que exista un mayor respeto y reconocimiento de la autonomía normativa de las CA.

Mora alude al principio comunitario de subsidiariedad, que abre posibilidades al Estado para paliar los citados efectos limitativos de la autonomía que posee la aplicación de la prohibición de las ayudas de Estado, contribuyendo a la implicación de los gobiernos autónomos en la consecución de los fines supranacionales europeos.

## **Nuevas cesiones tributarias a las CA**

La ampliación de recursos de las CA pasa, en casi todos los estudios, por la investigación de nuevas cesiones tributarias. Las posibilidades de cesión más reconocidas se refieren al IVA, a los impuestos especiales y a otros impuestos sobre consumos específicos.

En cuanto al IVA, se planteó en muchas ocasiones que era susceptible de cesión en su fase minorista, pues así está previsto en la LOFCA, en los estatutos de autonomía y en las leyes de cesión, aunque dicha cesión no fue realizada. No obstante, el IVA es un tributo plurifásico y no se distingue en su ley reguladora una fase minorista en sentido estricto, por lo que sería preciso en las normas de cesión que se concretase cómo se determinaría lo que correspondiera a esa fase minorista.

Por otra parte, se plantea la posibilidad de cesión de competencias normativas sobre el IVA a las CA o de competencias de gestión (al igual que sucede con las comunidades forales). Al respecto se recuerda el carácter que tiene el IVA de impuesto armonizado en la Unión Europea, que en la actualidad alcanza al hecho y a la base imponible y que, en un futuro, se llegará a una mayor aproximación o igualación de tipos de gravamen. Por lo tanto, no es recomendable una cesión de capacidad normativa que suponga mayor disparidad en cuanto a tipos impositivos; la Comisión de estudio planteó incluso una consulta a la Comisión Europea, la cual respondió que el IVA es un impuesto general y que las reformas consultadas pueden introducir distorsiones de la competencia

dentro del Estado miembro. Igualmente los autores exponen que la cesión de competencias de gestión puede crear problemas técnicos de difícil solución; algo distinto sería la gestión a cargo de una administración integrada o la adopción de técnicas de colaboración administrativa.

La única cesión aplicada es únicamente la de la recaudación del IVA en función de las ventas minoristas realizadas en el territorio de cada Comunidad, lo que no se corresponde con lo recaudado en cada comunidad, pues ahí va incluida la carga fiscal de fases anteriores. La solución aprobada, a semejanza de la aplicada en las comunidades forales, es la cesión en función de índices de consumo, sin buscar la equivalencia con el denominado IVA minorista, de difícil cuantificación.

En lo relativo a las posibilidades de cesión de los impuestos especiales a las CA, ya se halla prevista en la LOFCA y en los estatutos la cesión de los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista. No cabe cesión de estos impuestos hasta el año 2001. La Comisión de estudio<sup>26</sup> de la reforma de 2001 observó con detalle la aplicación de los mismos en las comunidades forales, que resultan un buen punto de referencia; paralelamente a lo indicado para el IVA, se tratan los problemas que presenta la armonización comunitaria y la inexistencia de una fase minorista en dichos impuestos y se propugna la misma solución de cesión en función de índices de consumo, que resultó finalmente la aplicada.

Por último, la doctrina observó la posibilidad de establecer nuevos impuestos sobre consumos específicos a favor de las CA, afirmando su conformidad con las directivas sobre el IVA y los impuestos especiales y la posibilidad de cesión de capacidad normativa a las CA. La citada Comisión de estudio rechaza la posibilidad de establecer otro impuesto que recaiga sobre el tabaco por posibles efectos distorsionadores, si bien se admiten sobre el alcohol e hidrocarburos. Esta recomendación ha dado lugar, con posterioridad, a la aprobación del impuesto especial sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

## Las transferencias de nivelación

Como ya hemos señalado antes, un instrumento importante para lograr el equilibrio financiero entre los diferentes territorios y su gobierno central son los mecanismos de nivelación en forma de subvenciones, que podrán ser horizontales o verticales. La situación ideal de equilibrio vertical se produce cuando todos los niveles de Estado son simultáneamente autosuficientes. Sin embargo, con frecuencia se producen desequilibrios verticales, en los que quien sufre problemas de suficiencia será un nivel inferior, no el gobierno central. Para ello caben dos tipos de soluciones: reasignar las competencias de gasto, traspasándolas al gobierno central, o bien incrementar el poder tributario propio de los gobiernos subcentrales. Otra solución consiste en el reparto de los excedentes generados en uno de los niveles, por medio de transferencias. Ésta suele ser la vía preferentemente adoptada: las transferencias de suficiencia. Se proporcionan ingresos no financieros adicionales a los ingresos propios (exclusivos y compartidos).

El índice de equilibrio horizontal toma en cuenta la situación de un territorio comparando los demás de su nivel. Sus desequilibrios pueden deberse a diferencias en las bases imponibles (por desigual distribución de recursos naturales, de radicación de industrias, etc.), de tipos de gravamen (diferencias de presión fiscal o de esfuerzo fiscal) o de costes de bienes y servicios. La doctrina está de acuerdo en que un alto grado de uniformidad en el nivel de bienes y servicios es esencial. Esta pretensión de uniformidad está basada en dos tipos de razones: políticas prácticas, para que no haya tensiones que disuelvan la federación, y razones jurídicas de equidad. La forma de atacar este problema es doble: con transferencias, que sirvan para paliar las diferencias; o con políticas de fondo, que ataquen las causas, promoviendo el desarrollo económico de regiones deprimidas. Estas transferencias también existen en los estados unitarios, donde se dan ocultas en el presupuesto, mientras que en un estado federal se realizan de forma más explícita.

La nivelación horizontal supone que los gobiernos del mismo rango están en condiciones de proporcionar niveles estándar de bienes y servicios públicos, aplicando para ello una presión fiscal estándar en sus territorios. Para comprobar que existe es necesaria la elección del estándar de referencia: el nivel de provisión de bienes y servicios, lo cual es una decisión política, y el correlativo cálculo de las necesidades de gasto. Una exigencia previa es que los gobiernos regionales tienen que exigir un esfuerzo fiscal idéntico.

<sup>26</sup> Cfr. Lasarte *et alii*.

Cabe, por su parte, unir ambas transferencias en una sola: transferencia de suficiencia y nivelación. Según Giménez Montero en la instrumentación de las transferencias aparecen siempre 6 cuestiones básicas, que marcan las diferencias entre los países que abordan tales problemas:

1. El marco político e institucional en el que se establecen las opciones, donde juega un papel esencial la capacidad de negociación y decisión de los gobiernos subcentrales.
2. El grado de nivelación deseado, que implica aceptar mayores o menores diferencias en la situación final de cada territorio en particular.
3. La definición y cuantificación de capacidades y necesidades, junto a la elección de variables, ponderaciones e indicadores.
4. La elección del estándar de referencia, que no necesariamente debe ser el término medio regional.
5. El tipo de integración de nivelación y suficiencia empleado y el grado de suficiencia garantizado.
6. Si van a existir o no contribuciones monetarias de las regiones ricas a la nivelación horizontal, o ésta va a ir sólo a cargo del gobierno central. Si las ricas pagan, habrá que determinar asimismo la mayor o menor progresividad de tales pagos.

Por otra parte, las transferencias pueden ser de diferentes tipos:

1. Según el grado de libertad con que el gobierno receptor puede disponer de los fondos: incondicionadas o condicionadas, globales o graduadas, compensatorias o porcentuales, sin límite o con límite.
2. Según la forma en que se determina su cuantía: transferencias discrecionales o formuladas.
3. Según el objetivo perseguido: de suficiencia, de nivelación, de suficiencia y nivelación y de desarrollo.

Hoy parece inconcebible un país federal sin transferencias. Al tener que ajustar su inevitable presencia a las demás características del sistema, las transferencias adoptan varias formas, siendo a veces difícil distinguirlas de otros instrumentos de financiación. Son menos perceptibles que los impuestos y sus consecuencias económicas no siempre pueden establecerse con exactitud, lo que las convierte en un serio enemigo de la transparencia exigible a la acción gubernamental. La responsabilidad (y corresponsabilidad) fiscal obliga a todos los gobiernos, de cualquier nivel, a informar con rigor y claridad del entramado de flujos monetarios intergubernamentales existentes en cada país.

En el derecho comparado, por lo que respecta a mecanismos de nivelación, tres países cuentan con ellos: Alemania, Australia y Canadá. En todos existen sistemas de subvenciones de nivelación explícitos y sobre los cuales existe cierto consenso en considerarlos un punto de referencia especialmente interesante.<sup>27</sup> Es posible extraer algunas conclusiones al respecto:

- en los tres países la distribución de recursos se realiza atendiendo a la capacidad fiscal de los respectivos territorios;
- sólo en el caso alemán existe un sistema de nivelación horizontal;
- sólo en el caso australiano existe una nivelación total;
- en los tres países el peso de las subvenciones sobre los ingresos totales es reducido.

En el análisis del sistema de financiación español la doctrina destaca unánimemente la anomalía que supone la existencia de subvenciones a las CA como ingreso que fue preponderante, por cuanto desconoce el poder de decisión de las CA, núcleo de su autonomía financiera. Estas subvenciones son el Fondo de Compensación Interterritorial, el Fondo de Suficiencia y, de modo especial, la subvención general denominada Participación en los ingresos del Estado (PIE).

Castells, Sorribas y Vilalta identifican como principales problemas existentes en lo que se refiere a este capítulo los siguientes:

- La falta de definición del concepto de equidad interterritorial y de transparencia en el proceso de negociación.

<sup>27</sup> Cfr. Castells *et alii*.

- La falta de definición de los indicadores de necesidades de gasto y de capacidad fiscal, lo que supone que el cálculo de las subvenciones sea diferente y cambie en cada periodo.
- La incorrecta ponderación relativa de los citados indicadores, pues se produce una sobreponderación del índice de capacidad fiscal, en perjuicio de las CA con mayor capacidad fiscal.
- Los efectos niveladores erráticos y poco justificables, pues CA con capacidad per cápita de recursos por encima de la media antes de recibir la subvención pasan a estar por debajo de la misma tras haberla recibido.
- La no inclusión de las CA forales en el mecanismo de nivelación de los recursos. La consecuencia es que las CA forales disponen de un volumen de recursos por habitante muy superior al de las CA de régimen común con un nivel similar de competencias.
- La ausencia de mecanismos de actualización del sistema de subvenciones, que no prevén ninguna diferencia en el nivel global de subvenciones ante la variación de la normativa estatal o del gasto autonómico.
- El insuficiente fundamento del índice de evolución seleccionado, aplicándose idéntico índice de evolución a la financiación incondicionada y a los tributos cedidos.

Para resolver estos inconvenientes Castells *et alii* formulan la propuesta de un sistema de subvenciones de nivelación que corrija las actuales deficiencias del mismo, que responda a las recomendaciones derivadas de la experiencia de otros países y del análisis económico. El objetivo es que todas las CA presten un nivel similar de servicios realizando un esfuerzo fiscal semejante, si bien pueden cumplirse, además, otras finalidades.

La fórmula es la siguiente:

- Se calcula el total de la financiación para las CA y se distribuye de acuerdo con un indicador de necesidades. De la cantidad correspondiente a cada comunidad se deduce el importe que puede obtener de sus ingresos tributarios aplicándose la presión fiscal media. El resultado será la subvención del año cero.
- La subvención se actualizará cada año de acuerdo con el índice de evolución de los ingresos tributarios del Estado.
- Cada cinco años se revisará la cuantía total de subvención para las CA, atendiendo a la evolución de sus variables: necesidades y capacidad fiscal.
- Dentro del periodo quinquenal podría revisarse la subvención si se rompiera la equidad horizontal o vertical: si se produce una disminución del índice del PIB o un aumento significativo de las necesidades de gasto de las CA respecto al gobierno central o una caída de su capacidad fiscal.

Esta propuesta supone una igualdad completa de los recursos potenciales de las CA y una nivelación parcial, con el fin de evitar el incentivo negativo de no conseguir los ingresos posibles. Posee otras ventajas: incentivar que las CA dependan de su esfuerzo fiscal; respeta la autonomía financiera, produce redistribución territorial de la renta y es compatible con las distintas estructuras de hacienda que puedan decidirse. Prevé asimismo la incorporación de las CA forales, garantizando que sus ingresos no se vean reducidos. Por último, existirían instituciones responsables del seguimiento y supervisión de todo el mecanismo de nivelación así como para proponer la actualización de los datos y variables.

## Bibliografía

- Alonso González, L. M. *La hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic*. Institut d'Estudis Autonòmics. Generalitat de Catalunya, 2003, 245 p.
- Alonso González, L. M. *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2005.
- Álvarez García, S.; Aparicio Pérez, A.; González González, A. I. *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*. Instituto de Estudios Fiscales, col. Documentos, nº 20/2004, 123 p.
- Castells, A. (dir.), Sorribas, P. y Vilalta, M. *Les subvencions d'anivellament en el finançament de les comunitats autònomes*. Institut d'Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya, 2004, 267 p.

Durán, J. M.; Esteller, A. *El ejercicio de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos: una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF*. Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, nº 20/2004, 52 p.

Giménez Montero, A. *Federalismo fiscal. Teoría y práctica*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, 446 p.

Lasarte, J. (dir.); Adame Martínez, F.; Lasarte Álvarez, J.; Martín Fernández, J.; Martín Queralt, J.; Ramos Prieto, J.; Sánchez Pedroche, A. *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003, 259 p.

Mora Lorente, M. D. *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Universidad de Valencia, 2004, 540 p.

Ramos Prieto, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 2001, 835 p.

Ruiz Almendral, V. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, 549 p.